

A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA E SUA INCIDÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Marcos de Oliveira Pinto, Juiz de Direito da Comarca de Simão Dias, Mestrando em Direito, Estado e Cidadania pela Universidade Gama Filho.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo proceder a uma análise acerca da teoria da desconsideração da pessoa jurídica e sua aplicabilidade em matéria tributária, considerando sua natureza jurídica e os princípios jurídico-constitucionais aplicáveis, especialmente no que se refere à legalidade.

De início, busca-se uma abordagem acerca da própria pessoa jurídica, sua natureza e importância como fator de desenvolvimento social e econômico, bem como quanto à imperiosa necessidade de se garantir o cumprimento de sua função social, diante do regramento jurídico estabelecido e da eventualidade de condutas nocivas a esse fim, levadas a efeito através dela.

Prosseguindo-se, dentro desse quadro, estabelece-se a ligação com o surgimento da teoria da desconsideração da personalidade da pessoa jurídica, ou teoria da *disregard of legal entity*, analisando-se seus fundamentos e pressupostos de aplicabilidade de forma geral, passando-se à análise acerca do seu efetivo acolhimento dentro do nosso ordenamento jurídico, a exemplo da normatividade inerente ao direito do consumidor e as disposições do recente Código Civil Brasileiro – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Pretende-se, deste modo, a obtenção de uma visão quanto à importância da mencionada teoria da desconsideração da pessoa jurídica, como instrumento idôneo a impedir o denominado *abuso da pessoa jurídica*, no que diz respeito aos atos praticados por meio dela e em detrimento do direito de outrem, que se revela juridicamente tutelado. Ou seja, posiciona-se dita teoria em termos práticos como necessária para que se frustre o desvio de finalidade da função social da pessoa jurídica.

Parte-se, então, para o exame de tal teoria com relação à sua aplicabilidade no campo do Direito Tributário, efetivando-se antes uma análise acerca dos princípios basilares deste ramo jurídico, dentre eles os princípios da legalidade e da anterioridade, de modo a permitir uma efetiva compreensão quanto a mencionada possibilidade de incidência.

A questão que se põe sob análise, cumpre observar, não se pretende ver resolvida com o presente estudo, mas inegável a importância e a atualidade do seu exame quando se constata dentro do nosso ordenamento jurídico a aceitação expressa da teoria da desconsideração da personalidade da pessoa jurídica como uma realidade, sem olvidar de toda a construção jurisprudencial que antecedeu dita normatividade.

É certa a indisponibilidade do regramento estabelecido pelas normas de direito tributário, não se podendo esquecer que se trata de um ramo do Direito em que impera a tipicidade, a legalidade estrita, impondo, portanto, um cuidadoso exame quanto à incidência e aceitação da doutrina da *disregard of legal entity*, sob pena de afronta ao regramento jurídico constitucional, em prejuízo do cidadão, do contribuinte, sob quem recai em última análise a obrigação tributária. Nisto reside o ponto central de toda a problemática.

A importância na atualidade do papel desempenhado pela pessoa jurídica, no sentido de ser fator de desenvolvimento social, máxime se tomarmos como parâmetro aqueles empreendimentos que não seriam levados à frente por um indivíduo isoladamente, mas que o são facilmente executados através da reunião de pessoas numa sociedade, onde impera o interesse comum, acaso denominada de *pessoa jurídica*, tem na teoria da *disregard doctrine*, sem olvidar das situações previstas no próprio ordenamento jurídico, a exemplo das situações de invalidação dos atos jurídicos em geral, uma forma de controle do uso indevido da função a ser desempenhada por essa sociedade personalizada.

Pretende-se, deste modo, fazendo ver a importância da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, como também sua incidência e relação com outras áreas do Direito, demonstrar sua efetiva aplicabilidade em matéria tributária, com o necessário exame das restrições que lhes são impostas pelos princípios norteadores do Direito Tributário.

2. DA PESSOA JURÍDICA

Inicialmente, antes de se ingressar propriamente no estudo da teoria da *disregard doctrine* e de sua aplicação em questão tributária, cumpre o exame do que vem a ser a própria pessoa jurídica, enquanto realidade de criação jurídica do homem.

A própria terminologia “pessoa jurídica”, como forma de definir o agrupamento de pessoas com idênticos interesses e objetivos, que ganha personificação singular, sob um prisma filosófico, encontra campo para uma clássica discussão quando se parte para uma análise acerca do pensamento nominalista e do pensamento realista.

A corrente de pensamento realista sustenta a necessidade de se estabelecer um efetivo vínculo entre o termo e a realidade, ou conforme Warat, citado por

Maçãl Justen Filho, “haveria definições verdadeiras na medida em que pudessem expressar corretamente as qualidades essenciais da coisa que se pretenderia definir”¹

A corrente de pensamento nominalista, no entanto, admite que há uma mera convenção na relação entre os termos e os seus significados, tendo em vista que o uso das palavras pelo homem varia segundo o tempo e o lugar em que são usadas. A vertente do pensamento nominalista que adquiriu maior relevo foi o denominado pensamento positivista lógico, ou analítico, que recebeu grande aceitação entre os estudiosos do Direito. Neste sentido, Norberto Bobbio, citado por Maçãl Justen Filho, afirma que:

*“a cientificidade de um discurso não consiste na verdade, quer dizer, na correspondência da enunciação com uma realidade objetiva, senão no rigor de sua linguagem, quer dizer, na coerência de um enunciado com todos os demais enunciados que formam sistema com aquele. O valor científico de um estudo, portanto, não é possível fora do uso de uma linguagem rigorosa.”*²

É certo que a evolução do pensamento verificado com o passar do tempo implicou num novo direcionamento da própria ciência do Direito, afastando-se o rígido formalismo, como verificado com o próprio Bobbio, e pela busca de posicionamentos mais integrados com a realidade. Todavia, restou evidente a pouca utilidade de se proceder a uma discussão meramente terminológica, sendo mais coerente a verificação de que a norma jurídica, como representatividade de opções de natureza axiológica e sociológica, é uma realidade construída pelo homem, dentro do seu tempo e do seu contexto geográfico e social.

Neste sentido, é de se ver a problemática denominada de *crise da pessoa jurídica*, relacionada com a verificação de um descompasso entre o tradicionalmente aceito acerca de sua natureza jurídica e as peculiaridades do mundo social e jurídico, partindo-se para um questionamento quanto à personificação jurídica de alguns grupamentos e a sua extensão. Neste aspecto, afirma Maçãl Justen Filho que:

O jurista reconhece, cada vez com maior frequência, a inadequação das teorias acerca da pessoa jurídica, formuladas para explicar e justificar esse fenômeno. E, na medida em que tais teorias foram consagradas pelo direito positivo, sente-se a dificuldade de subsumir os fatos sociais aos modelos abstratos construídos pelas normas (que são ultrapassados e inadequados).³

J. Lamartine Corrêa de Oliveira, autor de respeitada obra acerca do assunto, intitulada *A Dupla Crise da Pessoa Jurídica*, também referenciado por Maçãl Justen

Filho, identifica sob dois ângulos o impasse da dogmática jurídica acerca da pessoa jurídica, observando, primeiro, a própria construção do sistema normativo sobre a pessoa jurídica; e, segundo, a eventual constatação de incompatibilidades entre os fins do Direito e a conduta do grupamento personificado, ou seja, da pessoa jurídica, recaindo em resultados imorais ou antijurídicos, reconhecendo-se nisto a denominada crise de função.

É justamente o ângulo relativo à chamada crise de função que interessará ao estudo da teoria da desconsideração da pessoa jurídica.

2.1. DA PERSONIFICAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

A idéia basilar do que se entende acerca da personificação da pessoa jurídica reside na sua distinção das pessoas dos sócios, verificando-se neste aspecto vasta discussão acerca de uma justificação dogmática.

O conceito de pessoa jurídica, que não se tem grau absoluto de certeza quanto ao seu surgimento no direito romano, foi retomado na Idade Média por Sinibaldo de Fleschi (Papa Inocêncio IV), aceitando-se a concepção de que a pessoa jurídica é uma *persona ficta*. O abandono desse conceito verificou-se no século XIX, em que pese a manutenção da mesma nomenclatura, afirmando Marçal Justen Filho que:

A ruptura ocorrida no século XIX, no campo da teoria das pessoas jurídicas, consistiu na generalização do conceito. O século XIX conheceu a ampliação da aplicação do conceito para grupamentos contingentes, situacionais. Deixou de exigir-se a transcendência para admissão da personificação. Entidades não dotadas de transcendência (quer quanto à estrutura, quer quanto aos fins) tornaram-se personificáveis. Essa mutação só pode ser devidamente compreendida se se tiver em consideração que não se tratou de um fenómeno isolado ou casual. Muito ao contrário, a generalização da personificação era uma necessidade e uma conveniência na sociedade e no direito do século passado. A aceitação dessa reviravolta conceitual inseriu-se em uma alteração generalizada da ideologia vigente.⁴

O próprio desenvolvimento da filosofia política que acompanhou o surgimento do Estado de Direito, materializada no liberalismo, fomentou o desenvolvimento de uma nova relação entre o indivíduo e o Estado, no desempenho deste em lhe propiciar segurança, como detentor do *jus imperii* e emissor das normas jurídicas de regramento social, e na possibilidade de se conferir àquele a necessária liberdade para a consecução de seus interesses.

É nesse contexto que se passa ao exame do que efetivamente vem a ser a

pessoa jurídica, especialmente na Alemanha, onde se desenvolveu a denominada Jurisprudência dos Conceitos.

A polêmica ficção-realidade da pessoa jurídica encontra em Savigny defensor da tese primeira, ou seja, da ficção, com o desenvolvimento da idéia de que a pessoa jurídica não poderia ser um sujeito de direito, ante a ausência de vontade, que é inerente ao ser humano, enquanto detentor de existência real e psíquica. Windscheid, por seu turno, desenvolveu a teoria do patrimônio sem sujeito, embasando-se na solução proposta por Brinz. Não existe a figura da pessoa jurídica como sujeito de direitos, trata-se, pois, de criação do direito positivo.

Gierke, defensor da teoria da realidade, visualizou a realidade da pessoa jurídica com identidade ao ser humano, construindo uma primeira teoria antropomórfica da pessoa jurídica, afirmando ser esta detentora de uma vontade igual à vontade do homem.

Dentro dessa discussão dogmática, observa Marçal Justen Filho, a necessidade atual de se valorar as alterações da realidade, afirmando que:

Ou seja, a polêmica, nos termos em que se delineara, era derivação e função das circunstâncias em que se inseria a questão, no século XIX. Arquivou-se a filosofia individualista-voluntarista; arquivou-se a concepção do liberalismo econômico; arquivou-se a ideologia do liberalismo político – mas se investiga o problema da pessoa jurídica em termos pouco distantes daqueles de um século e meio atrás. O final do século XIX já conhecera a reação violenta ao conceptualismo da Jurisprudência dos Conceitos. A proposta formulada foi a de uma ciência do Direito orientada à análise e solução dos problemas concretos da vida inter-social – ao invés de perder-se na hipostasia de abstrações. As provocações de Duguit e de Kelsen exigiram dos filósofos uma conscientização acerca dos limites do fenómeno jurídico e das relações entre direito e realidade circundante.⁵

Após a Primeira Grande Guerra Mundial, e as modificações sociais verificadas no século XX, consagrou-se a idéia do modelo intervencionista do Estado, não mais estático, mas assumindo seu papel na intervenção do domínio econômico. Trata-se de uma nova postura do Estado frente ao indivíduo. A segurança jurídica deixou de ser o único objetivo. A proposta passa então do indivíduo para o corpo social, com ampla necessidade do Estado em desempenhar suas funções voltando-se para a busca de outros valores, como a justiça e o bem-estar da comunidade.

Nesse conflito de idéias, se estabelece uma crise no conceito de pessoa jurídica, quanto à crença de seu *absolutismo*. Dita crença, segundo Marçal Justen

Filho, consoante entendimento defendido na sua já referenciada obra, intitulada *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*, reside, primeiro, na concepção de que a pessoa jurídica corresponde a algo existente, mesmo que de forma abstrata, denominando-se esta tendência de hipostasia da pessoa jurídica; segundo, na idéia da identificação entre a pessoa jurídica e a pessoa física (antropomorfismo da pessoa jurídica); terceiro, na crença da imutabilidade da pessoa jurídica; e, quarto, no entendimento de que a pessoa jurídica é um conceito único dentro do ordenamento jurídico.

A superação de tal absolutismo deve residir, inicialmente, na aceitação de que *pessoa jurídica* é uma expressão terminológica que pode ser utilizada de diferentes formas e indicar conceitos distintos. Depois, que se trata de uma criação voltada para atender aos interesses humanos, dentro da sociedade, não se podendo conceber a idéia de ter a pessoa jurídica uma personificação materializada ou de ser algo imutável no transcurso do tempo. Por fim, é evidente que um único termo não pode alcançar a identidade de todas as categorias de pessoas jurídicas, inclusive pelos diversos tratamentos normativos aplicáveis.

Com a evolução processada a partir do início do século XIX, observou-se uma necessidade de modificação do papel do Estado e do Direito, voltando-se para a adoção de uma postura ativa, podendo-se mesmo falar de uma revolução da funcionalização do próprio Direito, consoante assertivas de Marçal Justen Filho, que afirma:

Quando, porém, acata-se a concepção do direito subjetivo “reflexo” altera-se integralmente o enfoque. Se o fundamento do direito subjetivo não é a vontade; se o direito objetivo não é mero reflexo do direito subjetivo, muito pelo contrário; se o Estado intervém sobre a realidade, através do direito, para promover a consecução de finalidades coletivas; se a promoção de finalidades coletivas importa, geralmente, sacrifício de interesses individuais em benefício da generalidade das pessoas, a consequência é a de que o conteúdo e a extensão dos direitos subjetivos tornam-se definíveis e definidos pelo direito objetivo. A realização dos interesses sociais, pelo Estado, faz-se também através do direito, no sentido de que o direito (objetivo) atribui ou suprime direitos (subjetivos) tendo em vista os interesses coletivos, assim como define os limites para os direitos.⁶

A idéia que se desenvolve é a de que não mais existe para o indivíduo um direito subjetivo absoluto, ilimitado, como produto da arbitrariedade humana. Pelo contrário, o direito objetivo limita-o em benefício da coletividade, configurando-se a idéia *abuso do direito*, como categoria decorrente dessa limitação.

As restrições ao direito de propriedade são representações dessa concepção,

inclusive quanto à sua função social.

Neste sentido, é de se ver que sob a pessoa jurídica também incide esse fenômeno de funcionalização e de socialização do Direito. Aceitando-a como uma realidade técnica, porque concebida pelo direito positivo, pela normatividade, que lhe atribui personalidade, evidencia-se um aspecto do próprio direito de propriedade, quanto aos seus sócios, a partir do momento em que o patrimônio transferido à pessoa jurídica retorna através de cotas ou ações, não perdendo o proprietário, mesmo que indiretamente, a possibilidade de fruir dos resultados decorrentes do uso dos respectivos bens e, portanto, pertencente a outro sujeito, formalmente.

É evidente a necessidade de se analisar um outro aspecto inerente à mencionada transferência patrimonial, do sócio para a pessoa jurídica, que é justamente o surgimento do poder de controle tanto sobre o patrimônio, como sobre o destino da própria pessoa jurídica. Segundo Marçal Justen Filho, “A personificação societária assegura essa dissociação entre propriedade e controle, especialmente porque o sócio, embora não proprietário, mantém o controle sobre os bens e a atividade empresarial desempenhada através da pessoa jurídica.”⁷⁷

Desse modo, fica evidente que a função social da propriedade não se desnatura em decorrência da transferência de patrimônio do sócio para a pessoa jurídica, recaindo sobre esta todo um regramento normativo a impor o desempenho de suas atividades, com limitações de seus direitos e de sua função, com repercussão para a pessoa dos sócios, do detentor do seu controle, que não se pode eximir pela alegação de se tratar de pessoas distintas (o sócio e a pessoa jurídica), já que não se vislumbra modificação da responsabilidade do controle pela personificação. Neste sentido, válido o entendimento de Marçal Justen Filho ao afirmar que:

Revelando-se, contudo, que pessoa jurídica é conceito relativo, histórico e funcionalizado, torna-se viável (senão obrigatório) reconhecer que o regime jurídico aplicável não é idêntico àquele previsto para pessoa física e que os poderes jurídicos atribuídos a tal “pessoa jurídica” têm extensão e conteúdo que não são nem necessária nem ontologicamente idênticos - quer quanto à pessoa física, quer quanto às diversas situações usualmente agrupadas como “pessoas jurídicas”.

A pessoa jurídica é e só pode ser um instrumento para obtenção de resultados proveitosos para toda a sociedade. A personificação societária afigura-se como funcionalmente envolvida na consecução de valores e não se encerra em si mesma.”⁷⁸

3. DA TEORIA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

Considerando o aspecto histórico da teoria da *disregard doctrine*, cumpre ver que ela foi primeiramente tratada no Brasil pelo comercialista Rubens Requião, em 1969, em conferência proferida na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná.

De igual modo, é de se ver que dita teoria surgiu na Inglaterra, do sistema da *Comon Law*, que tem no costume a fonte principal do direito, através do julgamento do caso *Salomon vs. Salomon & Co. Ltd.*, decidido pela Câmara dos Lordes (House of Lords), em 1897.

Segundo narrativa de Rubens Requião, “O comerciante Aaron Salomon constituiu uma *company* juntamente com outros seis componentes de sua família, havendo cedido seu fundo de comércio à sociedade e recebendo 20.000 ações representativas de sua contribuição, restando aos demais sócios apenas uma ação para cada; para a integralização do valor do aporte efetuado, Salomon recebeu ainda obrigações garantidas de dez mil libras esterlinas. A companhia logo em seguida começou a atrasar os pagamentos, e um ano após, entrando em liquidação, verificou-se que seus bens eram insuficientes para satisfazer as obrigações garantidas, sem que nada sobrasse para os credores quirografários. O liquidante, no interesse desses últimos credores sem garantia, sustentou que a atividade da companhia era ainda a atividade pessoal de Salomon para limitar a própria responsabilidade; em consequência Salomon devia ser condenado ao pagamento dos débitos da companhia vindo o pagamento de seu crédito após a satisfação dos demais credores quirografários”. (RT 410/69, nº 58, p. 18).⁹

O Juízo e a Corte de Apelações acataram a tese sustentada pelo liquidante, consoante acima apresentada, sendo dito entendimento, no entanto, reformado pela Câmara dos Lordes, que decidiu pela legitimação do negócio, sob fundamento de que o objetivo da sociedade não era o de servir de agente para os atos dos sócios. Da jurisprudência reformada surgiu a doutrina da *disregard of legal entity*, ou *lifting the corporate veil* (Estados Unidos), ou ainda *durchbricht der juristischen Person* (Alemanha).

É por demais evidente que a narrativa histórica autoriza, de logo, um entendimento do que vem a ser a doutrina da desconconsideração da pessoa jurídica, como instrumento voltado para a correção da sua irregular utilização, a fim de impedir a obtenção de resultado imoral e antijurídico.

Cumprido, no entanto, adentrar de modo mais detalhado no seu estudo.

É indiscutível que a pessoa jurídica desempenha um relevante papel dentro do contexto social, permitindo com sua proliferação a realização de atividades que não se poderia atingir senão através da organização de um grupo de pessoas voltadas para um mesmo objetivo e com interesses idênticos. Nisto reside um objetivo próprio do Estado ao fomentar surgimento da pessoa jurídica, como exercício de sua política de melhoria da vida dos indivíduos através do impulsionamento das atividades privadas visando o desenvolvimento social.

Parte-se, deste modo, tomando o Estado como emissor das regras

jurídicas, para a visualização da função repressiva e da função promocional do Direito, consoante for o resultado que se pretenda ver atingido dentro do organismo social. Tal idéia aplicada ao papel a ser desempenhado pela pessoa jurídica dentro da sociedade é sustentada por Marçal Justen Filho, que afirma:

Isto posto, reputamos que a personificação societária envolve uma sanção positiva prevista pelo ordenamento jurídico. Trata-se de uma técnica de incentivação, pela qual o direito busca conduzir e influenciar a conduta dos integrantes da comunidade jurídica. A concentração da riqueza e a conjugação de esforços inter-humanos afigura-se um resultado desejável não em si mesmo, mas como meio de atingir outros valores e ideais comunitários. O progresso cultural e econômico propiciado pela união e pela soma de esforços humanos interessa não apenas aos particulares mas ao próprio Estado.¹⁰

Observa-se, assim, que a associação de indivíduos e a formação da pessoa jurídica é um resultado querido, pretendido, pelo Estado, como forma de proporcionar o desenvolvimento socioeconômico da comunidade, que o incentiva, atribuindo-lhe um regime jurídico benéfico, significando, segundo o já mencionado doutrinador, “a) a não atribuição à pessoa dos sócios das condutas praticadas societariamente. b) a não atribuição à pessoa dos sócios dos direitos e poderes envolvidos na atividade societária. c) a não atribuição à pessoa dos sócios dos deveres envolvidos na atividade societária.”¹¹

Nisto reside a inconfundibilidade entre as pessoas dos sócios e a da pessoa jurídica, com aplicação do denominado princípio da personificação.

A teoria da desconconsideração da pessoa jurídica, portanto, consoante já apontado dentro do seu contexto histórico, teve início na jurisprudência, como reflexo da problemática verificada num caso concreto, implicando ela na necessidade de se conceber a ignorância da personificação da sociedade, ou seja, de se desconhecer a própria existência da pessoa jurídica, tratando esta e seus sócios como uma única pessoa, com afastamento ou suspensão da incidência do mencionado princípio da personificação.

A desconconsideração, por sua natureza, não implica numa situação permanente, ou seja, não corresponde à invalidação da personalidade da pessoa jurídica, nem tampouco e a princípio, não significa a invalidação de qualquer ato jurídico, tendo como finalidade evitar o perecimento de um direito, juridicamente tutelado como relevante. Dentro dessa linha de entendimento, Marçal Justen Filho desenvolve seu conceito acerca da teoria da desconconsideração da pessoa jurídica, nos seguintes termos:

É a ignorância, para casos concretos e sem retirar a validade

de ato jurídico específico, dos efeitos da personificação jurídica validamente reconhecida a uma ou mais sociedades, a fim de evitar um resultado incompatível com a função da pessoa jurídica.¹²

Neste ponto, válido destacar o entendimento de Lamartine, também referenciado por Marçal Justen Filho, no sentido de que:

Sustenta, com apoio na doutrina germânica, a necessidade de distinguir as operações de imputação de atos jurídicos e a desconsideração propriamente dita. Não se trataria de desconsideração quando a questão fosse de atribuir o ato jurídico ou os efeitos desse ato a pessoa distinta a quem usualmente seria imputável. Haveria desconsideração somente quando o caso fosse de responsabilização subsidiária de uma pessoa pelo débito alheio.¹³

Revelam-se divergentes ditos conceitos, inclusive pela adoção de posições filosóficas distintas quanto à pessoa jurídica por partes dos ilustres doutrinadores, sendo coerente para o presente estudo a primeira conceituação formulada, até pela própria assertiva do seu autor de que a definição de *desconsideração* é meramente estipulativa.

Cumprir ver que a desconsideração possui diferenciação quanto à sua intensidade (máxima, média e mínima) e extensão (genérica, seriada e unitária), consoante o grau que se pretenda atingir para evitar o perecimento de um direito juridicamente tutelável, ou, como afirma Marçal Justen Filho, no sentido de que:

O que se afirma é que a variação das modalidades de superação da personalidade jurídica não deriva simplesmente do intelecto humano. Significa que as variações do conceito de pessoa jurídica e a pluralidade de circunstâncias produziram várias formas e modalidades de desconsideração da personalidade jurídica societária.

Mais ainda, a multiplicidade de modalidades desconsiderativas é acompanhada de uma multiplicidade de fundamentos para sua incidência. Em termos práticos, diz-se que o (s) fundamento (s) para uma desconsideração dita total e genérica podem ser diversos e inconfundíveis com o (s) pressuposto (s) para uma desconsideração mínima e unitária.¹⁴

A desconsideração da personalidade da pessoa jurídica, quanto à sua

natureza jurídica, possui semelhanças com os vícios dos atos jurídicos, assim considerados os casos de nulidade, anulabilidade e irregularidade, ante a exclusão da produção dos efeitos visualizados pelas partes e a incidência do correto regime jurídico. No entanto, há divergências que não autorizam a conclusão de se tratarem de institutos de uma mesma categoria jurídica. Inicialmente, há diferenciação quanto ao ângulo do enfoque do fenômeno jurídico, vez que se chega ao vício do ato jurídico mediante uma análise estruturalista e estática, enquanto que a desconsideração possui uma abordagem funcionalista, dinâmica, portanto. Do mesmo modo, é também de se ver que o vício do ato jurídico se manifesta como um defeito objetivo, enquanto a desconsideração é tomada como um defeito subjetivo, quanto ao sujeito que o pratica. Há ainda que se ressaltar a diversidade de efeitos, já que não se pode falar em desconsideração caso verificada a invalidação do ato, salvo exceção na hipótese em que for relevante o tema justamente em razão do vício, permitindo-se a indagação, então, de quem se imputar o ato viciado ou sob que regime jurídico submeter os seus efeitos. Por fim, fica evidente a diferenciação que se constata quando ocorrente um vício na constituição societária, já que a desconsideração pressupõe a formação válida de uma sociedade, que adquiriu personalidade jurídica.

Assemelha-se a desconsideração também com os denominados vícios sociais (simulação e a fraude contra credores), distintos dos vícios de vontade ou de consentimento (erro, dolo e coação), tendo em vista que em ambas as situações a validade do ato se faz presente, como forma de se atingir um resultado incompatível com o corretamente desejado dentro da comunidade e do seu ordenamento jurídico. Diferencia-se, no entanto, quando se observa que somente predomina a desconsideração quando se ultrapassa a barreira da validade, pressupondo o concurso dos requisitos de validade tanto do ato jurídico como da personificação societária. Ou seja, se o ato é inválido, não se pode alcançar a aplicabilidade da teoria da desconsideração da pessoa jurídica.

De se ver, portanto, que a mencionada desconsideração tem sua ligação com o plano da eficácia jurídica. Neste ponto, cumpre a diferenciação entre a validade e a eficácia. Observa Marçal Justen Filho, referenciando Pontes de Miranda, que:

Nesses termos, Pontes de Miranda estabelece uma rigorosa e precisa distinção. O trecho seguinte bem demonstra o raciocínio do grande doutrinador brasileiro: "A ineficácia pode ser a) por inexistência, e aí é evidentemente inadequado falar-se do que não existe e o conceito de ineficácia, que é interior ao sistema lógico, fica de fora; b) por nulidade, e então se alude ao que 'é, mas nulamente'; c) por exclusão ou ainda não aparição de efeitos, a despeito de ser e valer, ou ser e apenas poder ser anulado, rescindido, resolvido etc. Ineficácia compreendendo b) e c) é ineficácia geral (...).

ineficácia em sentido lato; a ineficácia c) é dita em sentido estrito (...).". Por outro lado, Pontes de Miranda evidencia que a eficácia apresenta gradações. Há uma eficácia mínima, que corresponde à vinculação do sujeito, sem que se possa aludir ao nascimento de direitos e deveres. Há uma eficácia média, que corresponde à existência de direitos e deveres. E há uma eficácia máxima, indicativa da existência da pretensão, da exigibilidade de conduta.¹⁵

Destaca-se ainda, segundo o mencionado doutrinador, a existência de uma eficácia relativa e de uma eficácia absoluta, quanto à existência de efeitos com relação a algumas pessoas ou a nenhuma delas, respectivamente.

Em suma, enquanto os vícios sociais (simulação e fraude contra credores) são casos representativos de ineficácia do ato, na desconsideração da pessoa jurídica se desconsidera a eficácia da personalidade de um determinado sujeito.

3.1. PRESSUPOSTOS DE APLICAÇÃO DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

A idéia relativa à aplicabilidade da desconsideração da pessoa jurídica pressupõe, por evidente, a adoção de um conceito relativo e múltiplo da pessoa jurídica, rejeitando-se a idéia de se tratar de algo absoluto e unitário. O pressuposto basilar da aplicação reside justamente na verificação de ato que obstaculiza a perseguição dos fins que permitiram a personificação da pessoa jurídica, ou seja, no ato que implique na incompatibilidade do ordenamento jurídico e o resultado a ser atingido no caso concreto por meio do uso da pessoa jurídica. Trata-se, assim, de se verificar a ocorrência do denominado *abuso da pessoa jurídica* como fundamento para a aludida desconsideração. Neste aspecto, afirma Marçal Justen Filho que:

Por decorrência, quando se alude o abuso da pessoa jurídica não reputamos admissível buscar na própria sociedade personificada o valor que teria ofendido ou o limite que teria sido ultrapassado. O valor ou o limite, em relação ao qual se afirma o abuso, encontra-se externamente à sociedade personificada. Não há uma incompatibilidade da pessoa jurídica consigo mesma, mas há uma contradição entre o resultado preconizado pelo direito (externamente, portanto) e aquele que seria atingido se aplicado o regime da personificação societária.¹⁶

Deste modo, evidencia-se que o aludido *abuso* é caracterizado por sua

objetividade, a partir do momento em que se analisa a função prevista no ordenamento jurídico para a sociedade personalizada e a sua efetiva atuação, como fator de repressão à sua disfunção; e pelo fato de que dita objetividade representa uma incompatibilidade quanto a atuação concreta da sociedade e uma sua finalidade que se estabelece externamente a ela.

Neste sentido, é de se observar que o sistema normativo não estabelece de forma expressa os fins a serem perseguidos com a utilização da pessoa jurídica, restringindo-se basicamente em disciplinar a forma de sua constituição e de seu funcionamento, estabelecendo regras quanto a sua existência e validade, bem como a forma de se proceder à sua gerência, os direitos dos sócios, sua fiscalização, entre outros aspectos, sem tornar expressa a finalidade do Estado ao estabelecer um regime jurídico específico e benéfico para dita sociedade.

Nisto reside o ponto base da teoria da desconsideração da personalidade da pessoa jurídica, quanto à inexistência de parâmetros expressos acerca de sua aplicabilidade, máxime diante do princípio da legalidade.

Tal aspecto, tendo em vista estudo desenvolvido pelo professor João Baptista Villela, ao tratar da incidência da teoria da desconsideração da pessoa jurídica dentro do Direito do Consumidor, foi assim apresentada:

Onde, contudo, exatamente se situam os confins da personalidade jurídica é outra questão. E cuja resposta está longe de ser simples.

Em conferência que proferiu, há mais de trinta anos, perante a Sociedade de Estudos Jurídicos de Karlsruhe, observava Rolf Serick, já àquele tempo, que não era tão inquietante desconhecer o que constituía o ser mesmo da pessoa jurídica. Perturbador, sim, era não identificar os seus limites com precisão. Criado pelo homem e devendo servi-lo – refletia Serick – a pessoa jurídica, freqüentemente e ao contrário, o domina. E acrescentava: “Busca-se alcançar fórmula mágica, com a ajuda da qual este Golem (entidade da doutrina esotérica no Judaísmo) de nosso tempo esclarecido possa fazer-se domável e previsível. Em termos jurídicos: Fixar o ponto no qual o juiz, em atenção à peculiaridade do caso concreto, seja autorizado a pôr de lado a construção jurídica, porque a realidade da vida, as necessidades econômicas e o poder dos fatos assim o exigem”. E se interrogava: “Onde, porém, reside esse ponto?”, para concluir, desolado: “O legislador cala-se.”: Durchgriffsprobleme bei Vertragsstörungen. Karlsruhe: C. F. Muller, 1959, S. 3-4.¹⁷

Deste modo, resta evidente que a incidência de tal teoria ocorre de forma

diferenciada nos diversos ramos do Direito, tendo em vista suas especificidades, de modo a proteger sempre os direitos do indivíduo, com o uso funcionalmente adequado da pessoa jurídica, no interesse de toda a coletividade.

4. A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA E SUA APLICABILIDADE NO DIREITO BRASILEIRO

A incidência da doutrina da *disregard of legal entity* nos diversos ramos do Direito, consoante já observado, não encontra regra geral e única. Ao contrário, conforme se trate de direito público ou de direito privado, sua aplicabilidade pode sofrer maior ou menor limitação, inclusive quanto à sua intensidade e extensão, sendo certo, no entanto, que na atualidade, quando já consagrada dita teoria, cuja sistematização é atribuída ao alemão Rolf Serick, após monografia com a qual concorreu pela docência da Universidade de Tubigem, na década de 1950, sua aceitação já se verifica de modo expresse dentro do ordenamento jurídico pátrio.

Assim é que em matéria de Direito Comercial verifica-se indiscutível aplicabilidade da desconsideração da pessoa jurídica, mesmo porque não se pode admitir a idéia de ilimitada possibilidade de atuação da sociedade personificada, sem que se verifique um instrumento de defesa do interesse coletivo contra o abuso de suas funções. Neste sentido, é de se destacar que não é qualquer abuso que autoriza a aplicabilidade da teoria da desconsideração, mas somente quando se tratar de um abuso não admitido pelo Direito ou pela comunidade. Neste sentido, afirma o já citado Marçal Justen Filho que “O *abuso* da pessoa jurídica indica a atividade atípica, descontrolada e insuportável, não prevista e, até mesmo, imprevisível ocorrente na utilização pelo particular desse instrumento.”¹⁸.

Aspecto relevante, quanto a este tema, reside em se localizar o interesse preferível pelo ordenamento jurídico, quanto à escolha daquele a ser sacrificado dentro dos interesses em contraposição. Neste ponto, segundo Marçal Justen Filho, ao tratar do sacrifício de interesses indisponíveis, temos que:

*Para que seja possível aplicar a teoria da desconsideração, é imperioso recorrer a uma análise prévia, destinada a avaliar a disponibilidade ou não do interesse posto em risco pela consideração da personalidade jurídica societária. Na medida em que seja reconhecida a indisponibilidade do interesse, tanto bastará para conduzir à desconsideração.*¹⁹

Com relação aos direitos disponíveis, é de se destacar a imperiosa necessidade de se proceder a uma análise acerca da anormalidade da conduta e do elemento surpresa, para fins de aplicação da teoria da desconsideração, vez que o

simples fato de se tratar de direito disponível não afasta a incidência da mencionada teoria, já que o terceiro prejudicado pode não ter renunciado ao seu direito, nem expressa e nem tacitamente, simplesmente porque o resultado não foi por ele previsto.

É evidente que as regras que norteiam o Direito Comercial são despidas do caráter formal, rígido, que norteia outros ramos do Direito, a exemplo do Direito Tributário, com observância deste do princípio da legalidade estrita, redundando isto numa limitação à própria incidência da teoria da desconsideração da pessoa jurídica.

Outras hipóteses existem de acolhimento expresso da teoria da desconsideração, podendo, nesta fase, serem referenciadas a Lei das Sociedades Anônimas e a Lei de Abuso do Poder Econômico.

No Direito do Trabalho, da mesma forma, a incidência da aludida teoria se verifica pelo disposto no artigo 2º, parágrafo 2º, da CLT, que disciplina:

Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

[...]

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo embora, cada uma delas, personalidade jurídica, própria estiverem sob a direção, controle ou administração de outra constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Evidencia-se neste dispositivo de lei a opção pela preservação dos direitos assegurados ao empregado. Ou seja, o princípio da personalização cede espaço para a desconsideração da pessoa jurídica sempre que não atendidos ou assegurados os direitos trabalhistas, visto que aí se constata uma disfunção da sociedade diante da finalidade própria do Direito do Trabalho em tutelar os interesses do homem trabalhador.

A teoria da desconsideração também encontrou previsibilidade expressa com o advento do Código de Defesa do Consumidor, que no seu artigo 28, estabelece:

Art. 28 - O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade

da pessoa jurídica provocados por má administração.

§ 1º - (Vetado.)

§ 2º - *As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste Código.*

§ 3º - *As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste Código.*

§ 4º - *As sociedades coligadas só responderão por culpa.*

§ 5º - *Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.*
(grifos nossos)

Cumpre observar neste dispositivo a subsidiariedade da responsabilidade que se impõe na relação de consumo em favor do consumidor e contra os fornecedores, detentores de personalidade jurídica. No entanto, válido também destacar a advertência que apresenta o já citado professor João Baptista Villela, quando afirma que:

Para que não se chegue ao absurdo resultado de anular-se o princípio da separação frente aos consumidores, é imperioso situar, ou melhor, manter o citado § 5º no contexto teórico da desconsideração. Isto é, não basta para fazê-la intervir, que a personalidade seja “um obstáculo ao ressarcimento”. É necessário, ainda, que tenha havido abuso da personalidade. Vale dizer, que o princípio da separação tenha sido empregado de modo contrário à sua função social e, por isso, tenha ofendido a boa-fé. Enfim, não há porque fugir à regra fundamental de que o descarte da personalidade jurídica é de aplicação estrita e episódica, constituindo-se em meio excepcional de repressão à fraude.²⁰

Fica evidente, pois, que a aplicabilidade da teoria da desconsideração da pessoa jurídica em matéria de Direito do Consumidor não se verifica de forma irrestrita, mas unicamente quando se constata o uso indevido da personalidade da sociedade por seus sócios, em detrimento dos direitos do consumidor.

No campo do Direito Civil, com o advento do novo Código Civil, houve expresso acolhimento da *disregard doctrine*, estabelecendo o seu artigo 50 que:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizada pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo,

que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidas aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Em comentário a tal disposição normativa, Sílvio de Salvo Venosa afirma que:

Portanto, a teoria da desconsideração autoriza o juiz, quando há desvio de finalidade, a não considerar os efeitos da personificação, para que sejam atingidos bens particulares dos sócios ou até mesmo de outras pessoas jurídicas, mantidos incólumes, pelos fraudadores, justamente para facilitar a fraude. Essa é a única forma eficaz de tolher abusos praticados por pessoa jurídica, por vezes constituída tão-só para o mascaramento de atividades dúbias, abusivas, ilícitas e fraudulentas. Antes mesmo do Código de Defesa do Consumidor nossa jurisprudência aplicava os princípios (RT484/149, 418/213, 387/138, 343/181, 580/84), como descreve João Casillo (RT 528) em estudo sobre a matéria.

Ainda que não se trate de típica relação de consumo, impõe-se que o princípio seja aplicado por nossos tribunais, sempre que o abuso e a fraude servirem-se da pessoa jurídica como escudo protetor.²¹

Fica evidente a repercussão desta inovação legislativa, com expressa demonstração da sedimentação da teoria da desconsideração da personalidade da pessoa jurídica no direito pátrio, após sua ampla discussão teórica e aplicação jurisprudencial, demonstrando-se sua importância como instrumento de inibição à desfunção da pessoa jurídica, em benefício do atendimento às finalidades pretendidas pelo regime jurídico estabelecido pelo Estado com vistas ao desenvolvimento da comunidade.

5. DA APLICAÇÃO DA *DISREGRAD DOCTRINE* NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Objeto principal do presente estudo, a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica em matéria tributária encontra limitações nem sempre verificadas em outras áreas do Direito, a exemplo do acima examinado, impondo-se uma análise que leve em consideração suas peculiaridades e garantias.

De início, cumpre ver que as regras tributárias são voltadas em prol do Estado, tendo em vista a necessidade deste em auferir os recursos necessários para sua manutenção e realização das tarefas que lhe são obrigatórias, como o desenvolvimento de suas políticas sociais.

Resta evidente, por outro lado, que o papel do Estado perante o indivíduo evoluiu desde sua formação até os dias atuais, passando o Estado de um mero garantidor de segurança e certeza jurídica, para uma posição dinâmica dentro do contexto social, na busca de promover o desenvolvimento e o bem-estar de todos que integram a comunidade.

O tributo, tomado de forma ampla, representa o preço pago pelo indivíduo por sua liberdade dentro da comunidade, configurando-se numa imposição decorrente do pacto garantidor da existência da própria sociedade, na relação verificada entre o próprio indivíduo e o Estado.

Em sendo assim, é de se observar que impera no Direito Tributário uma legalidade estrita, não se podendo facultar ao aplicador do direito o uso da teoria da desconsideração numa situação que não encontra sustentação legal. Privilegiar-se, deste modo, a segurança que deve existir nas relações pertinentes a esse ramo do Direito, em benefício do próprio contribuinte. Neste sentido, afirma Marçal Justen Filho que:

Mas o entendimento da liberação do aplicador do direito para avaliar o caso concreto e estender a previsão normativa foi frontalmente repudiada pela doutrina. Alberto Pinheiro Xavier, em brilhante tese de doutorado, enunciou definitivamente os critérios limitativos da liberdade do aplicador da norma tributária.

Demonstrou cabalmente que o princípio da legalidade apresenta-se, no campo tributário, com uma peculiaridade atinente à tipicidade. A lei tributária é dotada de tipicidade, na acepção de ser incompatível com cláusulas genéricas. E acrescenta: "A tipicidade repele assim a tributação baseada num conceito geral ou cláusula geral de tributo, ainda que referido à idéia de capacidade econômica, da mesma forma que em Direito Criminal não é possível a incriminação com base num conceito ou cláusula geral de crime. Ao invés do que sucede, por exemplo, com o ilícito disciplinar, os crimes e os tributos devem constar de uma tipologia, ou seja, devem ser descritos em tipos ou modelos, que expressem uma escolha ou seleção do legislador no mundo das realidades passíveis, respectivamente, de punição ou tributação."²²

A limitação ao poder de tributar tem sustentação tanto na própria repartição

da competência tributária entre as entidades políticas, como nos princípios constitucionais relacionados com o sistema tributário. No entendimento de Kiyoshi Harada, “Esses princípios expressos, juntamente com os implícitos, que decorrem dos primeiros, do regime federativo e dos direitos e garantias fundamentais, constituem o escudo de proteção dos contribuintes, atuando como freios que limitam o poder de tributação do Estado.”²³

Quanto aos princípios sob comento, destacam-se os princípios da legalidade, da anualidade, da tipicidade, da irretroatividade e da anterioridade. Válido sob este aspecto, destacar o afirmado por Sacha Calmon Navarro Coelho, no sentido de que:

*Tanto quanto o Direito Penal, o Direito Tributário registra, ao longo de sua evolução histórica, a luta indormecida dos povos para submeter o poder dos governantes ao primado da legalidade. O jus puniendi e o jus tributandi foram, antanho, absolutos. Hoje, todavia, se repete por toda parte: nullum tributum, nulla poena sine lege. Assim, o quer a consciência jurídica hodierna. Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão.*²⁴

O princípio da legalidade representa a segurança da reserva legal, da necessária previsibilidade no sistema jurídico, para ser válida, da imposição de uma obrigação tributária. A anterioridade objetiva evita a surpresa ao contribuinte, fazendo certa a sua segurança frente a uma obrigação tributária futura. O princípio da irretroatividade corresponde também a uma segurança, no sentido de que o contribuinte tem garantido os atos passados frente a uma obrigação imposta por lei.

A anualidade corresponde à anterioridade, no sentido de que a cobrança do tributo é vinculada a cada exercício financeiro, que é anual. Destaca-se a ausência do requisito da inclusão orçamentária, como era da tradição do sistema constitucional brasileiro.

Por fim, quanto ao princípio da tipicidade ou *precisão conceitual*, ou da legalidade material, que não encontra previsibilidade expressa na Constituição ou nas leis, é de se observar que ele diz respeito ao conteúdo da norma, ao contrário do princípio da legalidade formal, a que antes cingia-se o princípio da legalidade. Do mesmo modo, ressalta-se que não pode haver complementação da norma, que deve conter todos os elementos do mandamento jurídico-tributário, vendando-se ainda a utilização da via interpretativa ou integrativa

para se modificar a modelação definida na lei. Por último, destaca-se o fato de se admitir por parte do juiz a redução da abrangência da lei quando não se apresenta ela de forma clara, aplicando-se sempre o princípio segundo o qual *in dubio pro contribuinte*.

Dentro deste contexto, fica claro que a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica em matéria tributária não encontra um campo de aplicação idêntico ao de outros ramos do Direito, como se constata no próprio Direito Comercial, este de cunho privado. No Direito Tributário deve sempre haver respeito à legalidade estrita, constituindo-se uma afronta a imposição de uma obrigação tributária ao indivíduo sem que não se encontre seu fundamento legal. Nisto reside a própria proteção do contribuinte, o respeito à sua condição de cidadão, de integrante do corpo social.

Assim ocorrendo, há quem se posicione pela impossibilidade de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade da pessoa jurídica no Direito Tributário, a exemplo de Luciano Amaro, autor de obra intitulada *A desconsideração da Pessoa Jurídica* (Saraiva, 1997).

Diverso, no entanto, é o entendimento que ora se pretende demonstrar, tendo em vista a observação de que o próprio legislador cuidou de inserir no ordenamento jurídico disposições que findam por autorizar o reconhecimento da incidência da *disregard doctrine*, ante a possibilidade de evento danoso à aplicação da norma tributária por disfunção da pessoa jurídica. Neste ponto, válidas são as assertivas de Marçal Justen Filho, quando afirma que:

No campo tributário, só se poderá cogitar de resultado danoso, decorrente da incidência do regime da pessoa jurídica, quando ocorrer frustração de incidência da norma tributária que haveria que incidir. O abuso da pessoa jurídica caracteriza-se com o sacrifício do interesse público (retratado na norma tributária) porque prevaleceria o interesse privado (consistente na existência de uma pessoa jurídica).

Portanto, a desconsideração da personificação societária, no direito tributário, consistirá na suspensão da eficácia da distinção entre pessoas (decorrentes da existência da pessoa jurídica) para permitir a incidência de uma certa previsão tributária.²⁵

Por conseguinte, válido ver que o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, estabelece nos seus artigos 134, VII, e 135, II, que:

Art. 134 - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte,

respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

[...]

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Art. 135 - *São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Registre-se, por necessário, face ao tema do presente estudo, que a análise dos mencionados dispositivos de lei, na doutrina, se situam no campo da responsabilidade e em hipótese de substituição tributária. Neste sentido, importante as assertivas de Kiyoshi Harada, quanto ao artigo 134 do Código Tributário Nacional, no sentido de que:

Por se tratar de responsabilidade solidária, alguns autores entendem que a responsabilidade das pessoas enumeradas nos incisos I usque VII independem da verificação da impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. O certo é que a própria norma condiciona a responsabilidade solidária de terceiros aí referidos a dois requisitos impostergáveis: a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal e o fato de o responsável solidário ter uma vinculação indireta, através de ato comissivo ou omissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Acrescenta o parágrafo único desse artigo que a responsabilidade solidária, em matéria de penalidades, só tem aplicação em relação às de caráter moratório.²⁶

E continua o ilustre doutrinador quanto ao segundo dispositivo acima transcrito, afirmando que:

*Na prática é comum o equívoco na interpretação do inciso III, imputando-se a responsabilidade tributária aos sócios, gerentes e diretores de pessoas jurídicas de direito privado pelo não-recolhimento de créditos tributários **regularmente** constituídos, inclusive os escriturados pelo contribuinte-pessoa jurídica. Trata-se de grave equívoco. Nos expressos termos*

do caput do art. 135, somente obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, como, por exemplo, contrabando ou descaminho, acarretam a responsabilização pessoal do sócio ou administrador. O atraso no pagamento de crédito fiscal regularmente constituído não configura infração do art. 135, III, do CTN, pois esse crédito não resulta de infração legal, contratual ou estatutária, nem de ato praticado com excesso de poderes.²⁷

De se ver que, no entanto, adotando uma análise circunscrita às hipóteses que dizem respeito ao tratamento da pessoa jurídica e de seus controladores (sócios, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado), que efetivamente se trata de aplicação da *disregard doctrine*, buscando-se repelir uma disfunção desta, quanto às finalidades que lhe são previstas no ordenamento jurídico, de modo a evitar a ocorrência de um evento danoso que configure situação de impedimento à efetiva incidência da norma tributária.

A sedimentação da teoria de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica, como visto, encontra acolhimento no direito pátrio, não se podendo negar que o Direito Tributário também se dirige nesta direção, sendo certo, no entanto, a necessidade de obediência às suas peculiaridades, principalmente em virtude do princípio da legalidade estrita, que lhe é concernente, consoante já ressaltado. Neste sentido, é de se ter em mente ainda o que afirma Marçal Justen Filho, quando diz:

A evolução da legislação tributária parece orientar-se no sentido de disseminar a aplicação da desconsideração da personificação societária, sempre que normas tributárias (que impõem deveres acessórios ou que prevêm obrigação tributária principal) possam ter sua incidência frustrada por decorrência das regras pertinentes à figura da "pessoa jurídica".²⁸

6. CONCLUSÃO

Considerando todas as razões aduzidas no presente trabalho, pode-se afirmar que a conclusão a que se chega é no sentido de reconhecer a aplicabilidade da teoria da *disregard of legal entity* em matéria tributária, observados os princípios e peculiaridades deste ramo do Direito pela necessidade de regular previsão normativa.

A concretização do Estado de Direito, como fruto do pensamento político-filosófico e da luta do homem por maior segurança jurídica dentro do seu contexto social, com o reconhecimento da necessidade de se implementar uma mudança de postura do Estado frente ao indivíduo e à própria sociedade, de modo a não só lhe garantir dita segurança, mas também de promover o bem-estar de toda a coletividade, justificam o desenvolvimento de teorias como a da desconsideração da pessoa jurídica, no sentido de fazer prevalecer o direito tutelado pelo Estado, em detrimento das atitudes reputadas imorais e antijurídicas, no que se refere ao tema sob comento.

Dentro dessa realidade, é indubitosa a importância que assumiu a pessoa jurídica como fator de desenvolvimento, querido e pretendido pelo Estado, que lhe atribui tratamento jurídico diferenciado, no intuito de ver atingidos as suas finalidades de concretização do desenvolvimento social. A pessoa jurídica, o conglomerado de indivíduos reunidos num interesse comum, possibilita com suas ações a consecução de objetivos que não seriam atingidos pelo homem isoladamente considerado.

A equivocada utilização da pessoa jurídica, entretanto, redundando em ações não pretendidas pelo Estado, em detrimento da comunidade, configura um abuso, fazendo ver a necessidade de limitar seus atos, de modo que fiquem preservados os direitos tutelados pelo ordenamento jurídico.

A separação absoluta entre a pessoa jurídica e as pessoas dos sócios, com efeito, representaria a possibilidade de situações indesejadas, prejudiciais à coletividade, caso efetivada uma má utilização das funções e finalidades da pessoa jurídica, amparada pela falta de um controle estatal.

O ordenamento jurídico brasileiro acolheu, como não poderia deixar de fazer, ante a excelência de seus fundamentos, a analisada teoria da *disregard doctrine*, estando ela atualmente expressamente prevista em muitos dos diplomas legais, cuja totalidade não se pretendeu aqui esgotar, a exemplo do recente Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, demonstrando a preocupação do legislador nacional com as consequências sociais decorrentes do uso indevido da pessoa jurídica.

No campo do Direito Tributário, como já apontado, a forma e rigidez de suas normas, principalmente pelos princípios aí aplicáveis, em especial o princípio da legalidade, a teoria da desconsideração da pessoa jurídica encontra coerente limitação de aplicabilidade, posto que há flagrante impossibilidade de se atribuir obrigação tributária ao indivíduo sem sua correspondente base legal.

Cuida-se de assegurar ao cidadão, em matéria tributária, a necessária segurança jurídica, que se tem como basilar, com predomínio sobre as demais regras e interesses.

Assim, dita teoria, que propositadamente, ou não, encontra campo de atuação no Direito Tributário, consoante já examinado, necessita de prévia e

expressa previsão legal para sua incidência num caso concreto, fazendo ver que, ante a possibilidade de conduta danosa em detrimento da aplicação das regras tributárias pelo uso indevido da pessoa jurídica, pode o legislador eleger prioridades justificadoras de normativo legal cuja incidência leve em consideração a despersonalização da pessoa jurídica.

Posicionamento diverso, por evidente, geraria uma situação de descontrole das hipóteses de incidência da mencionada teoria, ou seu absoluto afastamento, situações não pretendidas, como já demonstrado, pela importância em preservar os interesses da comunidade contra a disfunção da pessoa jurídica, provocada por uma atuação imoral e antijurídica de seus sócios, com poder de controle.

Em suma, fica evidenciado que a legalidade estrita que predomina no Direito Tributário é fator de limitação ao operador do direito no manejo da teoria da desconconsideração da pessoa jurídica, ao contrário do que se verifica em outras áreas do Direito, como a própria jurisprudência já vinha consagrando, mas não representa um obstáculo, ante a possibilidade do seu disciplinamento legal, conforme se vem avançando no campo da normatividade, sem prejuízo dos princípios constitucionais aplicáveis à espécie.

REFERÊNCIAS:

- BRASIL. *Novo Código Civil: Lei nº 10.406, de 10-1-2002*/ Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes – São Paulo: Sugestões Literárias, 2002.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*/ Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva

- com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes – 31 ed. - São Paulo: Saraiva, 2002 – (Legislação brasileira).
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense. 2001.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987.
- KIYOSHI, Harada. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2001.
- TRIPOD. Site Internet desenvolvido por José Antônio Francisco. Monografia intitulada *Desconsideração da Personalidade Jurídica das empresas*. Disponível em: <<http://jaf.tripod.com.br/monografias/desconsideração.htm>>
- VILLELA, João Baptista. Monografia intitulada “*Sobre a Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código de Defesa do Consumidor*”. Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª Quinzena de junho de 1991 – nº 11/91.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Parte Geral*. 2ª ed. São Paulo: Atlas. 2002. Vol. 1.

¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*

. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 12.

² JUSTEN FILHO, 1987, p. 14.

³ JUSTEN FILHO, 1987, p. 16.

⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 19.

- ⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 29.
- ⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 40.
- ⁷ JUSTEN FILHO, Marçal.
- ⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 45.
- ⁹ TRIPOD. Site Internet desenvolvido por José Antônio Francisco. Citação em Monografia intitulada *Desconsideração da Personalidade Jurídica das empresas*. Disponível em: <<http://jaf.tripod.com.br/monografias/desconsideração.htm>>
- ¹⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 49.
- ¹¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 50.
- ¹² JUSTEN FILHO, 1987, p. 57.
- ¹³ JUSTEN FILHO, 1987, ps. 57-58.
- ¹⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 65-66.
- ¹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 85.
- ¹⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 96.
- ¹⁷ VILLELA, João Baptista. Monografia intitulada “*Sobre a Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código de Defesa do Consumidor*”. Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª Quinzena de junho de 1991 – nº 11/91 – p. 233.
- ¹⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 121.
- ¹⁹ JUSTEN FILHO, 1987, p. 128.
- ²⁰ VILLELA, João Baptista. Monografia intitulada “*Sobre a Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código de Defesa do Consumidor*”. Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª Quinzena de junho de 1991 – nº 11/91 – p. 227.
- ²¹ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Parte Geral*. 2ª ed. São Paulo: Atlas. 2002. Vol. 1. p. 294.
- ²² JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 109-110.
- ²³ KIYOSHI, Harada. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 282.
- ²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de

Janeiro: Forense. 2001. p. 194.

²⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 112.

²⁶ KIYOSHI, Harada. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 364.

²⁷ KIYOSHI, 2001, p. 365.

²⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. p. 115.

